

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

30. září 2021(*)

„Řízení o předběžné otázce – Správní spolupráce a boj proti podvodům v oblasti daní z přidané hodnoty (DPH) – Nařízení (EU) č. 904/2010 – Články 10 až 12 – Výměna informací – Daňová kontrola – Lhůty – Přerušování daňové kontroly v případě výměny informací – Překročení lhůty stanovené pro sdělení informací – Dopad na zákonnost přerušování daňové kontroly“

Ve věci C-186/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Nejvyššího soudu Slovenskej republiky (Nejvyšší soud Slovenské republiky) ze dne 5. března 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 29. dubna 2020, v řízení

HYDINA SK s.r.o.

proti

Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, E. Regan (zpravodaj), předseda pátého senátu, a I. Jarukaitis, soudce,

generální advokát: G. Pitruzzella,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 21. dubna 2021,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za společnost HYDINA SK s.r.o. M. Kvasňovským, advokátem,
- za slovenskou vládu B. Ricziovou, jako zmocněnkyní,
- za českou vládu M. Smolkem, O. Serdulou a J. Vlášilem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a A. Tokárem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 10 nařízení Rady (EU) č.

904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2010, L 268, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností HYDINA SK s.r.o. a Finančním riaditeľstvom Slovenskej republiky (Finanční úřad Slovenské republiky) (dále jen „finanční úřad“) ve věci daňové kontroly prováděné v návaznosti na žádost o odpoutání daní z přidané hodnoty (DPH) v souvislosti s dodáním zboží.

Právní rámec

Unijní právo

3 Body 5, 7, 8 a 25 odvodňují nařízení č. 904/2010 uvádí:

„(5) Opatření pro harmonizaci daní přijatá k dokončení vnitřního trhu by [...] měla zahrnovat vytvoření společného systému pro spolupráci mezi členskými státy, zejména pokud jde o výměnu informací, při které si mají být příslušné orgány členských států navzájem nápomocny a mají spolupracovat s [Evropskou komisí], aby zajistily správné uplatňování DPH na dodání zboží, poskytnutí služeb, pořízení zboží uvnitř Společenství a dovoz zboží.

[...]

(7) Pro účely výběru splatné daní by měly členské státy spolupracovat, aby pomohly zajistit správné vyměření DPH. V důsledku toho musí nejen kontrolovat správné uplatňování daní splatné na jejich území, ale měly by rovněž poskytovat pomoc jiným členským státům za účelem zajištění správného uplatňování daní spojené s činností vykonávanou na jejich území, která je splatná v jiném členském státě.

(8) Kontrola správného uplatňování DPH u přeshraničních plnění zdanitelných v jiném členském státě, než kde je usazen dodavatel nebo poskytovatel, závisí v mnoha případech na informacích, které má členský stát usazení k dispozici nebo které může snáze získat. Účinný dohled nad těmito plněními proto závisí na tom, aby členský stát usazení tyto informace shromažďoval nebo byl schopen je shromažďovat.

[...]

(25) Lhůty, které toto nařízení stanoví pro poskytnutí informací, je třeba chápat jako maximální dobu, která nemá být překročena, při čemž platí zásada, že v zájmu účinné spolupráce by informace, které již má požádaný členský stát k dispozici, měly být poskytnuty neprodleně.“

4 Článek 1 odst. 1 tohoto nařízení stanoví:

„Toto nařízení stanoví podmínky, za kterých příslušné orgány členských států odpovědné za uplatňování právních předpisů o DPH spolupracují mezi sebou navzájem a s Komisí za účelem zajištění dodržování těchto předpisů.

Za tímto účelem stanoví toto nařízení pravidla a postupy, jež umožňují příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které mohou pomoci správně vyměřit DPH, kontrolovat správné uplatňování DPH, zejména u plnění uvnitř Společenství, a bojovat proti podvodům souvisejícím s DPH. Vymezuje zejména pravidla a postupy, které členským státům umožňují shromažďovat a vyměřovat uvedené informace elektronickými prostředky.“

5 ?lánek 10 uvedeného na?ízení stanoví:

„Dožadovaný orgán poskytne informace podle ?lánek 7 a 9 co nejrychleji, nejpozději však do t?í m?síce ode dne obdržení žádosti.

Pokud však dožadovaný orgán má již p?íslušnou informaci k dispozici, zkracuje se lh?ta na jeden m?síc.“

6 ?lánek 11 téhož na?ízení stanoví:

„V ur?itých zvláštních skupinách p?ípad? se dožadovaný orgán a dožadující orgán mohou dohodnout na lh?tách odlišných od lh?t stanovených v ?lánku 10.“

7 ?lánek 12 na?ízení ?. 904/2010 uvádí:

„Pokud není dožadovaný orgán schopen odpov?d?t na žádost ve stanovené lh?t?, uv?domí písemn? a bez odkladu dožadující orgán o d?vodech, které brání v?asn? odpov?di, a o datu, kdy pravd?podobn? bude moci odpov?d?t.“

Slovenské právo

8 Ustanovení § 3 odst. 2 druhé v?ty zákona ?. 563/2009 Z. z. o správ? daní (da?ový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov [zákon ?. 563/2009 o správ? daní (da?ový ?ád) a o zm?n? a dopln?ní n?kterých zákon?], ze dne 1. prosince 2009, ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení (dále jen „da?ový ?ád“), stanoví:

„Správce dan? je povinen zabývat se každou v?cí, která je p?edm?tem správy daní, vy?ídit ji bezodkladn? a bez zbyte?ných pr?tah? a použít nejvhodn?jší prost?edky, které vedou ke správnému ur?ení a vym??ení dan?.“

9 Ustanovení § 46 odst. 10 da?ového ?ádu stanoví:

„Lh?ta pro provedení da?ové kontroly ?íní nejvýše jeden rok ode dne jejího zahájení. Na p?erušení da?ové kontroly se p?im??en? použije § 61.“

10 Ustanovení § 61 odst. 1 písm. b) da?ového ?ádu stanoví:

„Správce dan? m?že da?ové ?ízení p?erušit, pokud bylo zahájeno ?ízení o jiné skute?nosti rozhodující pro vydání rozhodnutí nebo je t?eba získat informace zp?sobem podle zvláštního p?edpisu.“

11 Tento § 61 odst. 1 písm. b) obsahuje poznámku pod ?arou 21a), která jako p?íklad takového zvláštního p?edpisu uvádí zákon ?. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správ? daní (zákon ?. 442/2012 o mezinárodní pomoci a spolupráci p?i správ? daní), ze dne 5. prosince 2012, a na?ízení ?. 904/2010.

12 Ustanovení § 61 odst. 5 da?ového ?ádu stanoví:

„Když je da?ové ?ízení p?erušeno, lh?ty podle tohoto zákona neb?ží.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

13 Žalobkyn? v p?vodním ?ízení, kterou je spole?nost usazená na Slovensku, uplatnila ve zda?ovacím období prosinec 2013 nárok na odpo?et DPH z d?vodu nákupu masa uvedeného na

fakturách vystavených společností ARGUS Plus spol. s r.o., která je rovněž usazena v tomto slovenském státě.

14 Daňový úřad Prešov (Daňový úřad v Prešově, Slovensko) (dále jen „správce daně“) zahájil daňovou kontrolu, aby zjistil, zda tento nárok a žádost o vrácení příslušné částky nadměrného odpotu nebo jeho části za toto zdaňovací období jsou oprávněné.

15 Za účelem přezkumu, zda byly splněny podmínky zakládající nárok na odpot DPH, provedl správce daně rozsáhlé dokazování zaměřené na prověření vztahu mezi společností ARGUS Plus a žalobkyní v povodním řízení. Správce daně v této souvislosti dvakrát přerušil daňovou kontrolu žalobkyně v povodním řízení z důvodu žádostí o informace, jež zaslal příslušným orgánům dvou slovenských států v souladu s postupem upraveným nařízením č. 904/2010, s cílem určit, zda zboží fakturované žalobkyni v povodním řízení společnosti ARGUS bylo skutečně dodáno.

16 První žádost o informace byla adresována příslušným orgánům Polské republiky, tedy slovenského státu, v němž společnost ARGUS Plus toto zboží koupila, což vedlo k přerušení daňové kontroly v období od 26. srpna 2014 do 11. března 2015, přičemž správce daně v kontrole pokračoval až po obdržení odpovědi od polských orgánů, k čemuž došlo po uplynutí tříměsíční lhůty stanovené v článku 10 nařízení č. 904/2010. Kromě toho nebyly uplatněny články 11 a 12 tohoto nařízení.

17 Druhá žádost o informace byla adresována příslušným orgánům Maďarska s cílem získat protokol o výsledku maďarského státního příslušníka, který je jednatelem společnosti ARGUS Plus, což opět vedlo k přerušení daňové kontroly v období od 20. dubna do 1. července 2015.

18 Správce daně dospěl na základě daňové kontroly k závěru, že žalobkyně v povodním řízení nepředložila žádný důkaz, že během zdaňovacího období prosinec 2013 společnost ARGUS Plus skutečně dodala zboží uvedené na fakturách, které byly žalobkyni v povodním řízení předloženy. Konstatoval, že během tohoto zdaňovacího období nevykonávala společnost ARGUS Plus skutečnou hospodářskou činnost, ve skutečnosti nenabývala právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník, a tudíž nemohla uvedené zboží dodávat jiným osobám povinným k dani.

19 Za těchto okolností přijal správce daně dne 30. května 2016 rozhodnutí, kterým žalobkyni v povodním řízení určil za uvedené zdaňovací období rozdíl na DPH ve výši 174 699,33 eura.

20 Žalobkyně v povodním řízení se proti tomuto rozhodnutí odvolala. Finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 17. října 2016 rozhodnutí správce daně potvrdilo.

21 Žalobkyně v povodním řízení podala proti tomuto rozhodnutí finančního ředitelství žalobu ke Krajskému soudu v Prešově (Krajský soud v Prešově, Slovensko). V rámci této žaloby se dovolávala zejména nepřiměřené celkové délky trvání daňové kontroly. Zdraznila, že podle § 46 odst. 10 daňového řádu nesmí délka této kontroly přesáhnout jeden rok ode dne jejího zahájení. V projednávané věci přitom byla daňová kontrola zahájena dne 21. března 2014 a ukončena dne 7. prosince 2015.

22 Rozsudkem ze dne 18. ledna 2018 Krajský soud v Prešově (Krajský soud v Prešově) uvedenou žalobu zamítl. Pokud jde o délku daňové kontroly, tento soud uvedl, že z § 61 odst. 5 daňového řádu vyplývá, že když je daňová kontrola přerušena, lhůta stanovená v čl. 46 odst. 10 tohoto zákona nebývá, což znamená, že se pro účely pojitání této lhůty nebere v úvahu období, během něhož byla daňová kontrola přerušena. Vzhledem k tomu, že ve věci v povodním řízení byla daňová kontrola přerušena z důvodu dvou žádostí o informace podaných na základě nařízení č. 904/2010, Krajský soud v Prešově (Krajský soud v Prešově) rozhodl, že žalobní důvod

uplatněný žalobkyní v původním řízení týkající se délky trvání této kontroly je neopodstatněný.

23 Nejvyšší soud Slovenskej republiky (Nejvyšší soud Slovenské republiky), k němuž byla podána kasační stížnost proti uvedenému rozsudku, zaprvé uvádí, že i když nezbytnost získat informace na základě nařízení ?. 904/2010 odvoduje přerušení daňové kontroly, nic to nemění na tom, že ve smyslu článku 10 tohoto nařízení, vykládaného ve světle bodu 25 odvodnění tohoto nařízení, musí dožádané orgány sdělit tyto informace nejpozději do tří měsíců ode dne, kdy obdržely žádost o informace. V projednávaném případě však tato lhůta nebyla dodržena. Kromě toho přetrvání uvedené lhůty nebylo napraveno ani postupem podle článků 11 a 12 uvedeného nařízení, které umožňují lhůtu prodloužit.

24 Uvedený soud poukazuje na to, že poznámka pod čarou 21a), vložená do § 61 odst. 1 písm. b) daňového řádu, odkazuje na celé nařízení ?. 904/2010 jakožto příklad zvláštního předpisu, jehož použitím lze odvodnit přerušení daňové kontroly, a klade si otázku, zda lze na straně jedné z tohoto nařízení dovodit legitimní důvod k přerušení daňové kontroly a na straně druhé ignorovat ustanovení tohoto nařízení, zejména jeho článek 10. Má totiž za to, že tuto poznámku pod čarou nelze vykládat tak, že přiznává uvedenému nařízení pouze funkci legitimizovat přerušení kontroly, ale že je mimoto třeba přihlídnout ke lhůtám, které stanoví.

25 Zadruhé je podle předkládajícího soudu nezbytné upřesnit povahu povinností, které vyplývají ze lhůt stanovených tímž nařízením pro příslušné orgány členských států, jakož i důsledky jejich přetrvání s ohledem na případné zásahy do práv daňových subjektů.

26 Uvedený soud má za to, že za účelem posouzení zákonnosti délky trvání daňové kontroly je nevyhnutelné posoudit i zákonnost délky přerušení daňové kontroly, a to zejména s ohledem na zásady proporcionality a právní jistoty.

27 Za těchto podmínek se Nejvyšší soud Slovenskej republiky (Nejvyšší soud Slovenské republiky) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba vykládat bod 25 odvodnění [nařízení ?. 904/2010], v němž je uvedeno, že „[l]hůty, které toto nařízení stanoví pro poskytnutí informací, je třeba chápat jako maximální dobu“, tak, že se jedná o lhůty, které nelze přetrvávat, a pokud budou přetrvávat, způsobuje to nezákonnost přerušení daňové kontroly?

2) Existuje následek (sankce) za nedodržení lhůt k provedení mezinárodní výměny informací stanovených v [nařízení ?. 904/2010] ve vztahu k dožádanému a dožadujícímu orgánu?

3) Lze mezinárodní výměnu informací, která přetrvává lhůty stanovené v [nařízení ?. 904/2010], kvalifikovat jako protiprávní zásah do práv daňového subjektu?“

K předběžným otázkám

28 Podstatou tří otázek předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda musí být článek 10 nařízení ?. 904/2010 vykládaný ve světle bodu 25 odvodnění tohoto nařízení vykládán v tom smyslu, že stanoví lhůty, jejichž přetrvání může mít dopad na zákonnost přerušení daňové kontroly stanoveného vnitrostátním právem dožadujícího členského státu do doby, než mu dožádaný členský stát sdělí informace požadované v rámci mechanismu správní spolupráce zavedeného tímto nařízením.

29 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora je při výkladu ustanovení unijního práva třeba vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí (viz zejména rozsudky ze dne 6. října 2020,

Jobcenter Krefeld, C-181/19, EU:C:2020:794, bod 61 a citovaná judikatura, a ze dne 24. března 2021, A, C-950/19, EU:C:2021:230, bod 34).

30 Pokud jde o znění článku 10 nařízení ?. 904/2010, ten stanoví, že dožádaný orgán musí sdílet informace požadované dožadujícím orgánem co nejdříve, nejpozději však tři měsíce ode dne obdržení žádosti, a tato lhůta se zkracuje na dobu nejvýše jednoho měsíce v případě, že dožádaný orgán již má dotyčné informace k dispozici.

31 Jak vyplývá z bodu 25 odvodnění tohoto nařízení, tento článek 10 tudíž stanoví maximální lhůty, ve kterých musí dožádaný orgán poskytnout dožadujícímu orgánu informace požadované tímto orgánem.

32 V souladu s judikaturou připomenutou v bodu 29 tohoto rozsudku je však pro určení přesnosti článku 10 nařízení ?. 904/2010 nezbytné zohlednit rovněž články 11 a 12 tohoto nařízení, které spolu s tímto článkem 10 tvoří oddíl 2 kapitoly II uvedeného nařízení, nadepsané „Lhůta pro poskytnutí informací“.

33 Článek 11 nařízení ?. 904/2010 v tomto ohledu stanoví, že v určitých zvláštních skupinách případů se dožádaný orgán a dožadující orgán mohou dohodnout na lhůtách odlišných od lhůt stanovených v článku 10. Článek 12 tohoto nařízení stanoví, že pokud není dožádaný orgán schopen odpovědět na žádost ve stanovené lhůtě, uvědomí písemně a bez odkladu dožadující orgán o důvodech, které brání včasné odpovědi, a o datu, kdy pravděpodobně bude moci odpovědět.

34 Z těchto článků vyplývá, že unijní normotvůrce výslovně předvídal možnost přeslušných daňových orgánů členských států odpovědět na žádost o informace po uplynutí lhůt stanovených v článku 10 nařízení ?. 904/2010.

35 Kromě toho z článků 11 a 12 nařízení ?. 904/2010 rovněž vyplývá, že se lhůty stanovené v článku 10 tohoto nařízení netýkají vztahů mezi přeslušnými daňovými orgány, které mají spolupracovat v rámci mechanismu zavedeného uvedeným nařízením, a osobami povinnými k dani, nýbrž pouze vztahů mezi těmito orgány. Dotyčné daňové orgány se totiž mohou v souladu s tímto článkem 11 dohodnout na delší lhůtě, aniž je stanoveno, že jsou povinny konzultovat dotyčnou osobu povinnou k dani, a podle tohoto článku 12 je to pouze dožadující orgán, a nikoli osoba povinná k dani, kdo je dožádaným orgánem vyrozuměn o nemožnosti odpovědět na žádost ve stanovené lhůtě.

36 Kromě toho ani články 10 až 12 nařízení ?. 904/2010, ani žádné jiné ustanovení tohoto nařízení nestanoví žádný důsledek pro případ, že přeslušné daňové orgány překročí jednu ze lhůt vyplývajících z použití uvedených článků, ať už pro tyto orgány, nebo pro osoby povinné k dani.

37 Ze znění těchto ustanovení i z kontextu, jehož součástí je tento článek 10, tedy vyplývá, že překročení jedné z lhůt stanovených tímto článkem nezakládá dotyčné osobě povinné k dani žádný nárok a nemá žádné zvláštní důsledky, a to ani pro zákonnost přerušení daňové kontroly stanoveného vnitrostátním právem dožadujícího členského státu do doby, než dožádaný členský stát sdělí požadované informace.

38 Tento výklad je potvrzen cílem sledovaným nařízením ?. 904/2010.

39 V této souvislosti je třeba poukázat na to, že cílem toto nařízení je podle jeho čl. 1 odst. 1 stanovit podmínky, za kterých přeslušné orgány členských států odpovědné za uplatňování právních předpisů o DPH spolupracují mezi sebou navzájem a s Komisí za účelem zajištění

dodržování těchto právních předpisů, a za tímto účelem stanoví pravidla a postupy, jež umožňují příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které mohou pomoci správně vyměřit DPH, kontrolovat správné uplatňování této daně, zejména u plnění uvnitř Společenství, a bojovat proti podvodům souvisejícím s uvedenou daní.

40 Jak vyplývá z bodů 5 a 7 odvodní nařízení č. 904/2010, cílem tohoto nařízení je tedy prostřednictvím vytvoření společného systému pro spolupráci mezi členskými státy, zejména pokud jde o výměnu informací, pomoci zajistit správné vyměření DPH, zejména pokud jde o činnosti vykonávané na území některého z nich, avšak u nichž je příslušná DPH splatná v jiném členském státě. Jak totiž uznal unijní normotvůrce v bodě 8 odvodní tohoto nařízení, kontrola správného uplatňování DPH u přeshraničních plnění zdanitelných v jiném členském státě, než kde je usazen poskytovatel nebo dodavatel, závisí v mnoha případech na informacích, které má k dispozici nebo může snáze získat členský stát usazení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. června 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, bod 43).

41 Je tedy třeba konstatovat, že cílem nařízení č. 904/2010 je umožnit správní spolupráci za účelem výměny informací, které mohou být pro daňové orgány členských států nezbytné (rozsudek ze dne 18. června 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, bod 48).

42 Naproti tomu vzhledem k neexistenci výslovného ustanovení v tomto smyslu v nařízení č. 904/2010 nelze toto nařízení vykládat tak, že přiznává osobám povinným k dani zvláštní práva (obdobně viz rozsudek ze dne 20. června 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, bod 105 a citovaná judikatura).

43 Toto nařízení mimoto nestanoví maximální dobu trvání daňové kontroly nebo podmínky jejího přerušení v případě zahájení postupu výměny informací, jež toto nařízení upravuje. Osoba povinná k dani se tudíž uvedeného nařízení nemůže dovolávat k tomu, aby napadla zákonnost přerušení daňové kontroly vedené vůči ní z důvodu nepřiměřené délky jejího trvání.

44 Vzhledem ke všem předchozím úvahám je třeba na položené otázky odpovědět tak, že článek 10 nařízení č. 904/2010 vykládaný ve světle bodu 25 odvodní tohoto nařízení musí být vykládán v tom smyslu, že nestanoví lhůty, jejichž překročení může mít dopad na zákonnost přerušení daňové kontroly stanoveného právem dožadujícího členského státu do doby, než mu dožádaný členský stát sdělí informace požadované v rámci mechanismu správní spolupráce zavedeného tímto nařízením.

K nákladům řízení

45 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (desátý senát) rozhodl takto:

Článek 10 nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty vykládaný ve světle bodu 25 odvodní tohoto nařízení musí být vykládán v tom smyslu, že nestanoví lhůty, jejichž překročení může mít dopad na zákonnost přerušení daňové kontroly stanoveného právem dožadujícího členského státu do doby, než mu dožádaný členský stát sdělí informace požadované v rámci mechanismu správní spolupráce zavedeného tímto nařízením.

Podpisy

* Jednací jazyk: slovenština.